

**Audience publique du 7 juillet 2009**

Recours formé par Monsieur ...  
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes  
en matière d'impôt sur le revenu

---

**JUGEMENT**

Vu la requête inscrite sous le numéro 24846 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif en date du 25 septembre 2008 par Monsieur ..., demeurant à L-..., tendant à la réformation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 13 juin 2007 refusant de faire droit à sa demande d'admettre en déduction la quote-part des frais afférents à la quote-part de sa maison donnée en location ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif en date du 10 novembre 2008 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif en date du 9 décembre 2008 par Monsieur ... ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Monsieur ... et Monsieur le délégué du gouvernement Claude Lick en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 22 avril 2009.

---

Monsieur ... est propriétaire d'une maison sise à L-..., dont il a donné en location, à partir du 1<sup>er</sup> mai 2006, 3 pièces, 1 salle de bains et l'usage commun de la cuisine, ce qui constitue 40 % de la maison, pour un loyer mensuel de 150.- €.

Au titre de sa déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2006, déposée au bureau d'imposition Luxembourg 4, Monsieur ... déclara un montant de 4.179,56 € à titre de perte provenant de la location de biens.

Par courrier du 18 mai 2007, le bureau d'imposition informa Monsieur ..., de ce qu'il envisage de s'écarter de sa déclaration d'impôt pour les motifs suivants :

*« Vous déclarez avoir loué 40 % de votre maison pour un loyer mensuel de 150 euros.*

*Il s'ensuit que les frais portés en déduction mènent automatiquement à une perte.*

*Or je suis d'avis que le loyer réduit est à interpréter comme mise à disposition gratuite par le propriétaire avec participation aux frais par l'occupant.*

*La perte déclarée ne sera donc pas acceptée.*

*Le bureau mettra en compte une valeur locative en déduisant les intérêts débiteurs à concurrence de 1500 euros.*

*En cas d'objections veuillez me les faire parvenir dans la quinzaine. »*

Le 29 mai 2007, Monsieur ... s'adressa au bureau d'imposition prévisé et argua que le loyer aurait été fixé en conformité à la loi du 14 février 1955 portant modification et coordination des dispositions légales et réglementaires en matière de baux à loyer, ci-après « la loi du 14 février 1955 », de sorte que la mise en compte d'un loyer plus élevé l'exposerait le cas échéant à une plainte devant la commission des loyers.

Le 13 juin 2007, le bureau d'imposition émit le bulletin de l'impôt sur le revenu relatif à l'année 2006 conformément aux stipulations du courrier du 18 mai 2007.

Le 8 septembre 2007, le demandeur fit introduire auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par « le directeur », une réclamation dirigée contre le bulletin de l'impôt de l'année 2006.

Par décision du 30 juin 2008, le directeur rejeta la réclamation de Monsieur ... en les termes suivants :

*« Vu la requête introduite le 11 septembre 2007 par le sieur ..., demeurant à L-1628 Luxembourg, pour réclamer contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2006, émis le 13 juin 2007 ;*

*Vu le dossier fiscal ;*

*Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;*

*Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit (§ 238 AO), dans les forme (§ 249 AO) et délai (§ 245 AO) de la loi, qu'elle est partant recevable ;*

*Considérant que le réclamant fait grief au bureau d'imposition d'avoir refusé la déduction de frais d'obtention en relation avec 40% de sa maison donnée en location ;*

*Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens du requérant, la loi d'impôt étant d'ordre public (décision dir. du 9.9.1991 n° C 7640 du rôle) ;*

*qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé (décision dir. du 21.5.1993 n° C 7444 du rôle) ;*

*qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;*

*Considérant que le réclamant fait grief au bureau d'imposition de ne pas avoir pris en considération une perte de location provenant de 40% de sa maison qui aurait été donnée en location à partir du 1<sup>er</sup> mai 2006 ;*

*Considérant que le réclamant a loué 3 pièces, 1 salle de bains et l'utilisation de la cuisine à partir du 1<sup>er</sup> mai de l'année litigieuse en contrepartie d'un loyer de 150 euros par mois sur base de la loi du 27 août 1987 sur les baux à loyer ;*

*Considérant que la loi du 27 août 1987 portant réforme de la législation sur les baux à loyer, à laquelle le réclamant fait référence, est abolie et a été remplacée par la loi du 21 septembre 2006 sur le bail à usage d'habitation et modifiant certaines dispositions du Code civil ;*

*Considérant qu'aux termes de l'article 2 de cette loi, la location d'un logement à usage d'habitation peut rapporter au bailleur un revenu annuel ne dépassant pas le taux de 5 pour-cent du capital investi ;*

*que la formule du loyer par pièce, tel que définie à l'article 1<sup>e</sup> de l'ancienne loi, n'est plus reprise dans la nouvelle loi ;*

*Considérant qu'il est corroboré par des études de marché, publiées dans la note de l'observatoire de l'habitat numéro 4 de mars 2005 « Offres et prix de location des logements en 2003-2004 » dont l'éditeur est le département du logement du Ministère des classes moyennes, du tourisme et du logement, que de toute évidence les appartements sis à ...rapportent entre 14 et 17,41 euros par mètre carré et par mois ;*

*Considérant que le réclamant déclare avoir donné en location 3 pièces, une salle de bains et une cuisine; qu'en prenant en compte une superficie minimale de 9 mètres carrés par pièce et à défaut d'indications exactes par le réclamant, la superficie louée, nonobstant les parties communes, s'élève à (4,5 x 9 i.e.) 40,50 mètres carrés ;*

*qu'en application d'un prix moyen de 14 euros, il se dégagerait un loyer de (40,5 x 14 i.e.) 567 euros par mois ;*

*Considérant en plus que le loyer moyen d'une maison située au territoire de la ville de Luxembourg s'élève à 2.308 euros par mois, ce qui correspondrait en l'espèce à (2.308 x 40% i.e.) 923,20 euros ;*

*Considérant que ces montants sont, de toute évidence, largement supérieurs aux 150 euros déclarés par le réclamant ;*

*Considérant que l'utilisation commune de certaines parties de la maison, autrement privatives, telle la cuisine, ensemble avec le loyer modique sont des éléments à ébranler l'hypothèse d'une location dans les conditions comme elles sont d'usage entre tiers ;*

*Considérant que si un contrat de bail, tel qu'en l'espèce, est à écarter du point de vue fiscal comme un contrat n'étant pas d'usage entre tiers, il s'ensuit que le loyer réduit est à interpréter dans le sens d'une mise à la disposition gratuite par le propriétaire avec participation aux frais par l'occupant ;*

*que les revenus de location seront dès lors à déterminer comme si le propriétaire disposait lui-même de l'immeuble (article 12, alinéa 2 L.I.R.) ;*

*que de ce fait la valeur locative forfaitaire (article 96, alinéas 2 et 3; article 98, alinéa 1<sup>er</sup> n° 5 L.I.R.) devient imposable dans le chef du réclamant ;*

*Considérant que la valeur locative forfaitaire est fixée en vertu du règlement grand-ducal du 12 juillet 1968 concernant la fixation de la valeur locative de l'habitation occupée en vertu du droit de propriété ou occupée à titre gratuit ou en vertu d'un droit de jouissance viager ou légal ;*

*que la valeur locative ainsi déterminée ne peut être réduite qu'à concurrence des intérêts passifs déductibles pour constituer le revenu net ;*

*Considérant qu'il résulte de ce qui précède que d'autres frais d'obtention en relation économique avec l'immeuble en question ne sont pas déductibles en l'année litigieuse ;*

*Considérant que pour le surplus, l'imposition est conforme à la loi et aux faits de la cause et n'est d'ailleurs pas contestée ; »*

Par requête déposée le 25 septembre 2008, Monsieur ... introduisit un recours tendant à la réformation de cette décision directoriale.

Le paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », ensemble l'article 8 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif ouvrant un recours au fond contre la décision directoriale litigieuse, le tribunal est compétent pour connaître du recours en réformation introduit par le demandeur. Le recours est également recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

A l'appui de son recours, le demandeur expose qu'à compter du 1<sup>er</sup> mai 2006 il aurait donné en location 3 pièces, 1 salle de bains et l'usage commun de la cuisine, à savoir 40 % de la maison dont il est propriétaire et qu'il occupe personnellement. Le loyer de 150.- € aurait été plafonné conformément à la loi du 14 février 1955. Il fait valoir que le directeur se prévaudrait à tort de l'abrogation de la loi du 14 février 1955 alors que la nouvelle loi sur les baux à loyer du 21 septembre 2006 serait entrée en vigueur seulement en date du 1<sup>er</sup> novembre 2006, partant postérieurement à la conclusion du contrat de bail litigieux. D'autre part, la nouvelle loi disposerait à l'article 35 que les loyers convenus avant son entrée en vigueur ne sauraient être adaptés qu'après notification écrite au locataire qui disposerait alors d'un délai de réflexion de trois mois pour dénoncer le contrat, de sorte que la nouvelle loi du 21 septembre ne serait pas applicable en cause. Il s'interroge s'il est opportun de reprocher à un administré de respecter les dispositions législatives en vigueur plus tôt que de faire prévaloir des études de marché et renvoie à une forme particulière de location, à savoir la colocation, pour justifier le fait que la cuisine soit utilisée en commun.

Le délégué du gouvernement fait valoir qu'un contrat de bail n'aurait une incidence fiscale que s'il remplissait la double condition d'être valablement conclu selon les règles du droit civil et si tant la formation que l'exécution correspondrait à ce qui est d'usage entre tiers, c'est-à-dire que le propriétaire ait une intention sérieuse de s'enrichir. Il estime qu'en espèce, étant donné qu'une location moyennant un loyer nettement supérieur aurait été possible, le

propriétaire, en ne demandant qu'un loyer modeste, n'aurait pas été guidé par une intention sérieuse de s'enrichir, de sorte que la location partielle de la maison d'habitation répondrait à d'autres préoccupations que l'acquisition de recettes. Il en conclut qu'approuver la pratique du demandeur consisterait à déclarer, dans la catégorie des revenus provenant de la location de biens, des recettes modiques face à des dépenses largement supérieures, pour en dégager une perte substantielle compensable avec les autres catégories de revenus, ce qui reviendrait à encourager le financement d'un immeuble à charge du budget public.

Le demandeur estime pour sa part que dans la mesure où le législateur aurait abandonné la différenciation entre les immeubles construits avant 1944 et ceux érigés après dans la nouvelle loi du 21 septembre 2006 afin de stimuler l'assainissement des logements locatifs, l'on ne saurait faire valoir l'argument du délégué du gouvernement. D'autre part, avant la loi du 21 septembre 2006, les propriétaires de maisons construites avant 1944 auraient été confrontés à une situation peu commode étant donné qu'ils n'auraient pu récupérer les coûts de leurs investissements de rénovation qu'en passant outre les dispositions légales, c'est-à-dire demander un loyer dépassant le plafond fixé par la loi du 14 février 1955.

Force est de constater que l'article 98 (1) LIR définit et délimite les revenus provenant de la location de biens.

Cet article distingue limitativement cinq espèces de revenus de location qui, fiscalement, déclenchent un revenu taxable.

A ce titre, y figurent :

- au point 1., une source de revenus effective constituée par « *la location et de l'affermage de biens meubles ou immeubles, pour autant que ce revenu n'est pas à classer aux numéros 2 [concessions de droits d'exploitation ou d'extraction de substances minérales ou fossiles] et 3 [redevances payées pour l'usage ou la concession de l'usage, de droits d'auteur, de brevets etc] ci-après* », et
- au point 5., une source de revenus fictive constituée par « *la valeur locative de l'habitation occupée par le propriétaire, y compris celle de dépendances* ».

Le litige sous examen soulève la question de savoir si c'est à juste titre que le demandeur estime que le revenu qu'il perçoit au titre de la location de sa maison sise à L-..., rentre sous les prévisions du point 1 de l'article 98 (1) LIR ou s'il convient de suivre la position adoptée par le bureau d'imposition et par la suite, au cours de la procédure contentieuse, consistant à n'entrevoir qu'une simple mise à disposition gratuite avec participation aux frais impliquant que les importantes dépenses d'investissement engendrant une perte substantielle de la location du bien, ne sont pas compensables avec les autres catégories de revenus.

A cet égard la Cour administrative a, dans un arrêt récent du 18 novembre 2008,<sup>1</sup> réformant le jugement du 2 juillet 2008 du tribunal administratif invoqué par le délégué du gouvernement, développé des critères de qualification. En premier lieu cet arrêt retient qu'un contrat de bail à loyer non critiquable d'un point de vue civil dégage une apparence juridique susceptible d'appuyer la réalité du contrat.

---

<sup>1</sup> Cf. CA 18 novembre 2008, n° 24712C du rôle disponible sous [www.ja.etat.lu](http://www.ja.etat.lu)

D'autre part, l'arrêt de la Cour administrative précité retient que s'il est vrai que le droit fiscal, en général, ne se limite pas à considérer et à qualifier fiscalement les apparences créées par les formes juridiques, notamment de droit civil, utilisées pour une opération déterminée, et qu'il tend à aller au-delà de ces qualifications et à rechercher et dégager la réalité économique, c'est-à-dire qu'il permet le renversement des apparences juridiques et une requalification fiscale de l'opération concernée et, en particulier, concernant un contrat de bail conclu entre membres d'une même famille, implique qu'il importe aussi d'avoir égard à la formation et à l'exécution des concepts juridiques employés, qui doivent correspondre à ce qui est d'usage entre tiers.

Ainsi, si le principe de l'interprétation économique s'oppose plus particulièrement encore à ce que des loyers fictifs ou des loyers qui se révèlent être manifestement en-dessous du rendement possible soient fiscalement reconnus comme des recettes, toujours faut-il que des indices concrets et concordants se dégagent des éléments d'appréciation soumis en cause.

En l'espèce, concernant le plafonnement du loyer tel que soutenu par le demandeur, force est de constater que la décision directoriale déférée fait valoir que la loi du 14 février 1955, de laquelle se prévaut le demandeur pour justifier le montant du loyer perçu, serait abrogée et aurait été remplacée par la loi du 21 septembre 2006 sur le bail à usage d'habitation et modifiant certaines dispositions du code civil, ci-après « *la loi du 21 septembre 2006* ». Le demandeur fait valoir à cet égard que la nouvelle loi du 21 septembre 2006 précité ne serait entrée en vigueur seulement le 1<sup>er</sup> novembre 2006, de sorte que le loyer litigieux se rapportant à l'année 2006 n'aurait pas été affecté par la nouvelle législation, d'autant plus que cette loi prévoirait une procédure de notification et un délai de réflexion dont disposeraient les locataires pour adapter le cas échéant les contrats de bail à loyer conclus avant l'entrée en vigueur de la loi nouvelle.

Force est de constater qu'aux termes de l'article 36 de la loi du 21 septembre 2006 : « *La présente loi entrera en vigueur le premier jour du mois qui suit sa publication au Mémorial.* »

Il est constant en cause que la loi du 21 septembre 2006 a été publiée au mémorial en date du 2 octobre 2006, de sorte qu'il y a lieu de conclure, de concert avec le demandeur, qu'elle n'est entrée en vigueur que le 1<sup>er</sup> novembre 2006 et que partant elle n'est pas applicable au contrat de bail litigieux pour l'année en cause au double motif que la nouvelle loi n'était pas applicable au moment de la conclusion du bail et qu'en vertu des dispositions de l'article 35 de la loi du 21 septembre 2006, le délai de trois mois de réflexion en faveur du locataire pour décider s'il entend accepter la demande écrite d'adaptation du loyer du propriétaire n'était pas révolu à la fin de la période sous examen. Partant, il y a lieu de conclure, de concert avec le demandeur, que le montant du loyer demandé est à analyser conformément au plafonnement prévu par la loi modifiée du 14 février 1955 portant modification et coordination des dispositions légales et réglementaires en matière de baux à loyer applicables en l'espèce.

Il s'ensuit que la décision directoriale déférée, afin de déterminer le plafonnement des loyers en cause, se base sur une législation qui n'est pas applicable, de sorte qu'il y a lieu, avant tout autre progrès en cause, de prononcer la rupture du délibéré pour permettre aux parties de prendre position quant à la conformité du loyer demandé aux dispositions de la loi

modifiée du 14 février 1955 portant modification et coordination des dispositions légales et réglementaires en matière de baux à loyer.

**Par ces motifs,**

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant contradictoirement ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

dit que la loi modifiée du 14 février 1955 portant modification et coordination des dispositions légales et réglementaires en matière de baux à loyer est applicable en l'espèce ;

avant tout autre progrès en cause, prononce la rupture du délibéré et autorise les parties à déposer un mémoire supplémentaire, pour le 22 septembre 2009 au plus tard, quant à la conformité du loyer demandé aux dispositions de la loi modifiée du 14 février 1955 portant modification et coordination des dispositions légales et réglementaires en matière de baux à loyer ;

réserve les frais ;

refixe l'affaire à l'audience publique de la troisième chambre du tribunal administratif du 23 septembre 2009 à 9 heures, pour continuation des débats.

Ainsi jugé et prononcé par :

Catherine Thomé, premier juge,  
Claude Fellens, juge,  
Françoise Eberhard, juge

et lu à l'audience publique du 7 juillet 2009 par le premier juge, en présence du greffier Judith Tagliaferri.

s. Judith Tagliaferri

s. Catherine Thomé

**Reproduction certifiée conforme à l'original**

Luxembourg, le 7.7.2009  
Le Greffier du Tribunal administratif